

Bilans 2011

– rezerwy i bierne rozliczenia
międzyokresowe kosztów



Rezerwy a bierne rozliczenia międzyokresowe

W języku potocznym księgowi nazywają rezerwami bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Na czym polega różnica – wyjaśnienie znajdziemy w nowym Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów odzwierciedlają skutki wypełnienia obecnych obowiązków, przy czym prawdopodobne jest, że w celu ich wypełnienia konieczny będzie wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne.

Rozróżnienie rezerw, biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz zobowiązań warunkowych zapewnia prawidłowość:

- ujęcia i prezentacji w bilansie rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów,
- ustalenia wyniku finansowego w rachunku zysków i strat,
- ujawnienia zobowiązań warunkowych w informacji dodatkowej.

W ustawie o rachunkowości art. 35d określa, że rezerwę należy tworzyć na (...) pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego, oraz przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość tych przyszłych zobowiązań.

Z kolei art. 39 ust. 2 reguluje, kiedy należy dokonać biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów: *Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności:*

- ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,
- z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także wobec nieznanymi osobami, których kwotę można oszacować, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

TABELA 1

Rezerwy czy RMK bierne

| Rezerwy należy tworzyć na zdarzenia związane: | RMK bierne należy tworzyć na zdarzenia związane: |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ pośrednio z działalnością operacyjną, ■ z operacjami finansowymi, ■ z innym ryzykiem niż ogólne ryzyko prowadzenia działalności operacyjnej. | <ul style="list-style-type: none"> ■ bezpośrednio z działalnością operacyjną. |

Różnica między rezerwami i biernymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów ujawnia się w sposobie ich ewidencji księgowej. Są one tworzone w koszty innego segmentu działalności, dlatego należy je wykazywać w bilansie w odrębnej pozycji.

TABELA 2
Ewidencja księgowa rezerw i RMK biernych

| „Rezerwy” | „RMK bierne” |
|-----------------------------|---|
| Pozostałe koszty operacyjne | Koszty w układzie kalkulacyjnym (jeżeli ewidencja kosztów odbywa się w zespole 4 i 5) |
| Koszty finansowe | Rozliczenie kosztów (jeżeli ewidencja kosztów odbywa się tylko w zespole 4) |
| Straty nadzwyczajne | |

PRZYKŁAD

Przedsiębiorstwo produkuje sprzęt AGD. Wysokość kosztów ewentualnych napraw gwarancyjnych na koniec roku obrotowego jednostka szacuje na 12 000 zł. Ponadto przeciwko przedsiębiorstwu toczy się proces sądowy. W razie niekorzystnego wyroku przedsiębiorstwo będzie musiało zapłacić 5000 zł z tytułu kary umownej. Jednostka ewidencjonuje koszty w zespole 4 i 5. Rachunek zysków i strat sporządza w wariantcie kalkulacyjnym. Na naprawy gwarancyjne należy tworzyć bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Na kary umowne należy tworzyć rezerwę.

EWIDENCJA KSIĘGOWA

1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów:

| | |
|---|--------|
| Wn „Koszty sprzedaży” | 12 000 |
| Ma „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów” | 12 000 |

2. Rezerwy:

| | |
|---|-------|
| Wn „Pozostałe koszty operacyjne” | 5 000 |
| Ma „Rezerwy na zobowiązania” | 5 000 |

| Koszty sprzedaży | | RMK bierne | |
|------------------------------------|--------|--------------------------------|-----|
| 1) | 12 000 | 12 000 | (1) |
| Pozostałe koszty operacyjne | | Rezerwy na zobowiązania | |
| 2) | 5 000 | 5 000 | (2) |

Fragment bilansu na koniec roku obrotowego:

B.I.3. Pozostałe rezerwy krótkoterminowe 17 000

Rachunek zysków i strat:

D. Koszt sprzedaży 12 000
H/E.III. Inne koszty operacyjne 5 000